

VD_OMNI FI.2022.0017 vom 9. März 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-03-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0017

FR: VD_OMNI FI.2022.0017 du 9 mars 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0017 del 9 marzo 2023

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Office d'impôt des districts de la Riviera-Pays-d'Enhaut & Lavaux-Oron | Cession de droits à bâtir. Le litige concerne la qualification sur le plan fiscal de l'indemnité perçue en 2018 par la recourante en échange de la cession de droits à bâtir au profit d'une parcelle adjacente. Pas de protection de la bonne foi en raison d'une réponse de l'OID confirmant que l'indemnité prévue serait imposable avec les revenus, et non à l'impôt spécial sur les gains immobiliers. Indemnité est un revenu de l'activité lucrative indépendante de la recourante qui a mis à disposition de son mari, sans loyer ni fermage, une parcelle exploitée à titre accessoire par ce dernier comme vigneron. L'exploitation effective de la parcelle litigieuse dans le cadre de l'activité indépendante du recourant, sa mise à disposition gratuite par la recourante de même que ses fonctions technique et économique conduisent à la rattacher à la fortune commerciale de la recourante. Recours au TF rejeté, réf: 9C_263/2023

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été en l'espèce interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD) étant respecté, il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct (IFD) que de l'impôt cantonal et communal (ICC), comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit

fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt ; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique de l'imposition des revenus est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêts FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2 et les arrêts citées).

E. 3

Il convient de souligner d'emblée que ni le moment de l'imposition ni le montant de l'indemnité imposable ne sont litigieux. En revanche, le litige concerne la qualification sur le plan fiscal de l'indemnité perçue en 2018 par la recourante en échange de la cession de droits à bâtir au profit d'une parcelle adjacente. L'autorité intimée a considéré, à titre principal, que la parcelle de la recourante, qui a été grevée pour permettre la cession des droits à bâtir, devait être rattachée à la fortune commerciale de celle-ci de telle sorte que l'indemnité formait un revenu de l'activité lucrative indépendante. Elle souligne à titre subsidiaire que, quand bien même la parcelle devrait être rattachée à la fortune privée de la recourante, l'indemnité devrait cependant n'être saisie que par l'impôt sur le revenu et pas par l'impôt sur les gains immobiliers, en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral, faute d'atteinte à la substance de l'immeuble. Les recourants contestent ces deux qualifications, soutenant l'appartenance à la fortune privée de la parcelle et une atteinte à la substance du fonds grevé suffisamment importante pour justifier l'imposition au titre du gain immobilier.

E. 4

La Cour examinera à titre préalable l'argument des recourants (Recours p. 18) tiré de la protection de la bonne foi. Ils soutiennent en effet que le courrier de l'OID du 7 septembre 2017 (cf. supra Faits, A) leur a fourni une garantie que la parcelle n° ***** ne serait pas rattachée à la fortune commerciale de la recourante, mais bien à sa fortune privée. a) Un "ruling fiscal" est une approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir (arrêts du TF 2C_137/2016 du 13 janvier 2017 consid. 6.2; 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2 in RF 69/2014 p. 557, RDAF 2014 II 442). Les "rulings" sont donc des renseignements juridiques donnés par l'administration fiscale ; ils ne constituent pas des décisions, mais peuvent, à certaines conditions, avoir des conséquences juridiques en vertu du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance (ATF 141 I 161 consid. 3.1; arrêts du TF 2C_1116/2018 du 5 août 2020 consid. 4.1 ; 2C_151/2017 du 16 décembre 2019 consid. 2.2, non publié in ATF 146 II 111 ; 2C_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 7.2). Le droit à la protection de la confiance placée dans un renseignement donné par l'administration et s'écartant de la loi l'emporte sur l'intérêt public à la correcte application du droit fiscal matériel à condition que: a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences, c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances

ou le comportement dont il se prévaut pour d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 131 II 627 consid. 6.1; 129 I 161 consid. 4.1; 122 II 113 consid. 3b/cc; cf. arrêt du TF 2C_151/2017 du 16 décembre 2019 consid. 2.2, non publié in ATF 146 II 111). En outre, sous l'angle du principe de la bonne foi, un renseignement ou une décision erronée ne peut obliger que l'administration qui l'a donné ou rendu (cf. les conditions générales à la protection de la bonne foi de l'administré : ATF 141 V 530 consid. 6.2; 131 II 627 consid. 6.1). b) En l'espèce, la recourante a sollicité l'OID pour une appréciation anticipée du traitement fiscal de l'indemnité qu'elle allait éventuellement recevoir. Elle a largement décrit dans son propre courrier du 7 septembre 2017 l'origine et la destination de la parcelle en cause et a conclu en demandant une confirmation sur quatre éléments (p. 9), en particulier sur l'appartenance de la parcelle à sa fortune privée et sur l'application de l'impôt sur le revenu au "produit obtenu". Dans sa réponse du 26 septembre 2017, l'OID a indiqué notamment: "Après analyse de votre demande, nous sommes d'avis que la perte de substance de votre immeuble serait réelle, mais que son utilisation et sa valeur vénale ne seraient pas diminuées de manière importante. Au vu de ce qui précède, même en présence d'un immeuble appartenant à la fortune privée, l'indemnité prévue serait imposable avec les revenus, et non à l'impôt spécial sur les gains immobiliers". c) Les recourants déduisent de ce courrier que l'autorité se serait prononcée en garantissant une appartenance à la fortune privée de la parcelle en cause. Or, il n'en est rien, pour deux motifs. Premièrement, il n'y a pas lieu d'interpréter le courrier de l'OID sur des éléments qui n'y sont pas traités. En effet, l'autorité n'a précisément pas contresigné le courrier de la recourante avec son bon pour accord comme cette dernière le demandait. Au contraire, elle a répondu par un courrier propre. En outre, ce courrier ne traite pas de l'allocation de la parcelle n° ***** à la fortune privée ou à la fortune commerciale de la recourante, mais examine la question de l'atteinte à la substance immobilière par la cession des droits à bâtir. Lorsque l'autorité indique que "même en présence d'un immeuble appartenant à la fortune privée", la recourante ne pouvait pas de bonne foi comprendre que l'autorité confirmait que sa parcelle était considérée comme appartenant à la fortune privée. Cette formulation s'explique par le fait que la discussion sur l'atteinte à la substance du bien-fonds pour déterminer si l'indemnité est un revenu ou un gain en capital n'a pas sa place si l'on admet que l'immeuble appartient à la fortune commerciale. Ainsi, remise dans le contexte de l'échange de correspondances entre l'OID et la recourante, la phrase de l'autorité ne pouvait pas être comprise différemment que signifiant une absence d'accord avec la solution fiscale proposée par la recourante. Pour ce motif déjà, on ne saurait admettre que l'autorité fiscale aurait garanti à la recourante un rattachement de l'immeuble à sa fortune privée. Deuxièmement, les recourants ni n'allèguent ni ne démontrent qu'ils se seraient fondés sur cette prétendue assurance d'un rattachement à la fortune privée pour prendre des dispositions auxquelles ils ne sauraient renoncer sans subir de préjudice. En effet, on peine à comprendre en quoi la confirmation par l'OID d'un rattachement à la fortune privée aurait été déterminante dans la décision de la recourante de céder ses droits à bâtir. L'indemnité envisagée dans la demande de ruling (150'000 fr.) a été augmentée dans le cadre de la convention définitive à 200'000 fr. pour une cession de droits à bâtir identique. Si, comme ils le prétendent, les recourants se sont fondés sur la garantie de l'OID, il ne pouvait leur avoir échappé que l'autorité n'admettrait pas d'imposition de l'indemnité au titre du gain immobilier. Il n'y a donc pas de lien entre la prétendue interprétation du courrier de l'OID et l'engagement des recourants dans la

conclusion de la convention. Le courrier était, quelle que soit l'interprétation retenue, clair sur la question d'une imposition de l'indemnité au titre du revenu. Or, on ne saurait admettre que les recourants se sont engagés à conclure la convention en pensant que l'indemnité serait imposée comme revenu immobilier, mais ne l'aurait pas signée s'ils avaient su qu'elle serait imposée comme revenu de l'activité indépendante. Les recourants échouent ainsi à démontrer s'être fondés sur les assurances qu'ils prétendent avoir reçues pour conclure la convention. En conclusion, la Cour retiendra qu'il n'y a pas eu de renseignements susceptibles de fonder le grief des recourants en lien avec le courrier de l'OJD du 26 septembre 2017 et que, même dans un tel cas, les conditions jurisprudentielles du principe de la confiance ne seraient pas remplies en l'espèce. Le grief des recourants est rejeté.

E. 5

L'argumentation de l'autorité intimée consiste en substance à reconnaître une activité lucrative indépendante exercée par le recourant comme vigneron, puis à rattacher la parcelle de la recourante à sa propre fortune commerciale soulignant en particulier l'absence de versement de fermage et la désignation de la parcelle en cause dans la déclaration d'impôt comme étant affectée à la fortune commerciale. Il s'agit par conséquent de vérifier en premier lieu l'existence d'une activité lucrative indépendante. a) Est une activité lucrative indépendante celle qui est entreprise par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie dans le but d'obtenir un gain en participant à la vie économique. Une telle activité peut être exercée à titre principal ou accessoire, de manière durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas; les différents critères ne doivent pas être examinés de manière isolée, et peuvent être réalisés avec une intensité variable. Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire et être durable ou temporaire (cf. arrêts TF 2C_655/2021 du 11 mars 2022 consid. 4.3; 2C_204/2016 du 9 décembre 2016 consid. 3.3 et les références). Il n'est du reste pas exigé que le contribuable participe à la vie économique de manière visible pour l'extérieur, ou qu'il apparaisse lui-même sur le marché et qu'une entreprise, un commerce ou une activité artisanale soit déployée (ATF 125 II 113 consid. 5b; 122 II 446 consid. 5a). N'est en revanche pas une activité lucrative indépendante une activité qui n'est exercée qu'en apparence ou qui n'est pas exercée dans le but d'obtenir un gain. Le but lucratif est un critère subjectif, qui se mesure à l'aide d'indices extérieurs, et non des simples déclarations de l'intéressé (ATF 122 II 446 consid. 3c; arrêt TF 2C_917/2021 du 13 décembre 2022 consid. 2.2.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1 ère partie, 2 ème éd., 2019, n° 14 ad art. 18 LIFD). Cette intention fait défaut en présence d'une activité exercée comme un simple hobby (arrêts TF 2C_917/2021 du 13 décembre 2022 consid. 2.2; 2A.126/2007 du 19 septembre 2007, consid. 2.3, in RF 63, p. 36, 38). Il est dans l'ordre des choses qu'une activité entreprise en vue d'en tirer un revenu connaisse une période de démarrage au cours de laquelle les charges excèdent les produits ou sont tout juste couvertes par ceux-ci. C'est également un fait d'expérience qu'une activité longtemps bénéficiaire peut, à un moment donné, devenir déficitaire. Tant que ces situations ont un caractère passager et qu'il existe une perspective d'amélioration ou de redressement à terme raisonnable, ces situations ne font pas perdre à l'activité en question son caractère lucratif. Une activité durablement déficitaire constitue un indice significatif pour conclure au défaut de volonté de gain, notamment lorsque l'activité en cause est habituellement lucrative. En effet, celui qui entend exercer une activité dans un véritable but de gain se laissera en règle

générale convaincre par des déficits durables qu'il est vain de poursuivre son activité et y mettra un terme. A défaut, il y a lieu de conclure qu'il persévère pour d'autres motifs que la volonté d'obtenir un revenu. En effet, si le contribuable persiste dans l'exercice de son activité en y engageant des moyens financiers propres dont il dispose par ailleurs et qu'aucun investisseur ne consentirait raisonnablement à engager, il opère alors un choix qui échappe à des critères de rationalité économique. Les dépenses ainsi consenties sont motivées par des considérations extra économiques; elles relèvent de l'emploi du revenu ou de la fortune privée et, comme telles, ne sont pas déductibles du revenu brut (arrêt TF 2A.40/2003 du 12 septembre 2003, consid. 2.3; arrêt CDAP FI.2019.113 du 12 novembre 2019 consid. 3b). b) En l'espèce, le recourant exerce une activité lucrative salariée à plein temps pour le compte de l'Etat de Vaud comme enseignant. Malgré cela, il indique lui-même se consacrer de manière accessoire à l'exploitation de ses vignes. En outre, si les recourants annoncent une perte d'exploitation en 2018, celle-ci fait suite à des bénéfices variant entre 2'058,85 fr. et 11'420 fr. sur les dernières périodes fiscales. En outre, le chiffre d'affaires de l'exploitation de plus de 10'000 fr. en 2018 ne peut pas être considéré comme anecdotique. Finalement, la perte d'exploitation de 2018 est liée à une baisse du prix au litre de la vendange (2'275 litres en 2018 vendus pour 10'784,40 fr. alors que les 2'594 litres vendus lors de la récolte précédente avaient généré un revenu de 22'721 fr.) ainsi qu'à des travaux effectués sur cette période. Globalement, les recourants disposent de plus de 6'000 m² de vignes à exploiter, acquérant d'ailleurs spécifiquement à cette fin la parcelle n° ***** de la commune de ***** dont ils étaient locataires auparavant (cf. requête à la Commission foncière II du 10 février 2012 mentionnant "le vendeur désire réaliser la vigne au locataire") pour un montant de plus de 100'000 francs. On soulignera également que lors de cette acquisition, ils ont expliqué à la Commission foncière avoir l'intention d'exploiter personnellement cette parcelle. Enfin, toujours en lien avec l'exploitation viticole du recourant, une participation dans la société Terres de Lavaux SA, dont le but social est de sauvegarder les intérêts professionnels et économiques de ses membres et de mettre rationnellement en valeur la récolte des membres, a été acquise par les recourants. Finalement, le recourant lui-même a toujours considéré qu'il exerçait une activité lucrative indépendante en lien avec l'exploitation de ses vignes à la fois dans ses relations avec la Commission foncière et avec l'autorité fiscale. L'ensemble de ces éléments permet d'admettre que l'exploitation viticole du recourant constitue une activité lucrative indépendante et pas un hobby. Il y a en effet non seulement des gains réguliers, mais surtout une véritable entreprise avec la mise en œuvre de travail (important nombre d'heures) et investissement de capital (notamment l'acquisition de la parcelle n° *****), exercée aux risques du recourant sur une longue période. Tous les indices posés par la jurisprudence sont donc présents et l'activité d'exploitation des vignes par le recourant ne peut pas être considérée comme un hobby. Les recourants semblent s'opposer dans leur recours à cette qualification en soutenant qu'il s'agit d'un simple hobby (notamment Recours, p. 13, ch. 2.2.5). Ils procèdent en particulier à une comparaison entre leurs revenus d'activité lucrative dépendante et le produit de leur exploitation viticole, soulignant que ces derniers ne représentent qu'une infime partie du tout. Certes, les gains réalisés par cette exploitation ne sont pas très importants en valeur absolue. La réalisation régulière de produits constitue cependant un indice qui vient s'ajouter aux autres, comme cela a été vu ci-avant. Le fait que le recourant puisse, en plus de son activité à plein temps pour l'Etat de Vaud, consacrer suffisamment d'heures pour son activité indépendante ne permet pas d'admettre le contraire. Par surabondance, on relèvera que les recourants eux-mêmes ont indiqué exercer

une activité indépendante et ont requis la déduction de leur perte en 2018, ce qui n'aurait pas été possible si, comme ils le soutiennent maintenant, il ne s'agirait que d'un hobby. Ces arguments ne suffisent donc pas à considérer que l'activité du recourant ne serait pas une activité indépendante.

E. 6

Etant admis que le recourant exerce bien une activité lucrative indépendante dans le cadre de son exploitation viticole, il sied désormais de déterminer si la parcelle n° ***** de la recourante doit être rattachée à sa fortune privée ou à sa fortune commerciale. a) La fortune commerciale comprend, aux termes de l'art. 18 al. 2 LIFD, tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. Pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale, il convient d'apprécier dans chaque cas l'ensemble des circonstances. Ainsi que cela ressort de la définition légale de cette notion, c'est la fonction technique et économique de cet élément qui constitue le critère d'attribution déterminant; c'est par conséquent en première ligne la fonction effective et actuelle des biens en cause dans l'entreprise qui est déterminante (cf. ATF 133 II 420 consid. 3.2 p. 422; arrêts TF 2C_866/2016 du 6 juin 2017 in ASA 86 p. 135; 2C_41/2016 du 25 avril 2017 consid. 5.2 in StE 2017 B 23.2 n° 54, StR 72/2017 p. 880). L'attribution d'immeubles (ou d'une partie de ceux-ci) à la fortune commerciale ou à la fortune privée du contribuable doit également se faire sur la base de leur fonction technique et économique globale (cf. ATF 133 II 420 consid. 3.3 p. 422 s.). C'est donc en premier lieu le fait que l'immeuble serve effectivement à l'entreprise qui est déterminant. Les propriétés extérieures de l'immeuble, l'origine des fonds qui ont contribué à son financement, le motif d'acquisition ou de revente, les relations civiles de propriété et le traitement comptable sont d'autres critères d'attribution possibles (cf. arrêts TF 2C_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.1 in RF 68/2013 p. 795, RDAF 2013 II 410; 2C_802/2012 du 8 janvier 2013 consid. 2.2). Les simples projets et intentions qui existaient au moment de l'acquisition du bien en cause ne sont, en revanche, pas à prendre en considération (cf. arrêt 2A.62/2000 du 14 juin 2000 consid. 2c; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2011, p. 48). La comptabilisation ne suffit pas à elle seule pour décider de l'attribution d'un élément de fortune à la fortune commerciale. Un élément de fortune - eu égard à sa fonction technique et économique - peut constituer un élément de fortune commerciale, même s'il n'est pas incorporé dans la comptabilité (ATF 133 II 420 consid. 3.2 p. 422). Le fait qu'un immeuble a été acquis dans un but de prévoyance ne suffit pas à lui attribuer le caractère d'élément de la fortune privée. En effet, la prévoyance privée, comme professionnelle, peut être assurée par des actifs appartenant à la fortune commerciale (cf. ATF 125 II 113 consid. 6b ; arrêts 2C_996/2012 précité du 19 avril 2013 consid. 5.1; 2C_29/2008 du 28 mai 2008 consid. 4.2). Lorsque des biens alternatifs (à savoir des biens qui par leur nature peuvent appartenir aussi bien à la fortune commerciale que privée) font l'objet d'un usage mixte (c'est-à-dire, d'une utilisation en partie commerciale et en partie privée; par exemple, une maison privée utilisée accessoirement comme cabinet médical ou un véhicule automobile utilisé à des fins professionnelles et privées; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5^{ème} éd., 2021, n° 56 p. 126; Thierry Obrist, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse, 2012, p. 205; cf. également Fabian Amschwand, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, in Revue fiscale n° 7-8/2000 p. 482 ss), il convient de recourir à la méthode de la prépondérance. Selon celle-ci, la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune mixtes qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité

lucrative indépendante. En revanche, les objets qui ne servent pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée, même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales. A cet effet, lorsqu'un immeuble est concerné, il faut mettre en relation, en règle générale, tous les rendements qui se rapportent à la partie de l'immeuble servant à l'exploitation, avec le rendement total de l'immeuble. Si la part de l'utilisation commerciale s'élève à plus de 50 pour cent, on est en présence d'une utilisation à prédominance commerciale. Le rendement total de l'immeuble se compose de l'ensemble des revenus provenant de l'immeuble, selon l'article 21 LIFD, en y incluant la valeur locative, fixée à sa valeur marchande, pour la partie de l'immeuble affectée à l'exploitation (ATF 133 II 420 consid. 3.3 p. 423).

b) En l'espèce, la parcelle n° ***** de la recourante est incontestablement issue de la succession de son père, puis d'un partage successoral avec sa sœur en 2006. Il en va d'ailleurs de même de la parcelle n° *****, non directement concernée par la présente procédure, dont est issue la parcelle n° *****. Il résulte en outre du dossier que cette parcelle, propriété de la recourante, majoritairement recouverte de vignes, est exploitée par le mari de celle-ci. Comme le relève l'ACI sans être contredite par les recourants, aucun loyer ni fermage n'est versé pour l'exploitation de cette parcelle. S'agissant de l'origine de l'immeuble, il faut laisser aux recourants qu'à tout le moins lors du partage successoral en 2006, la parcelle devait être attribuée à la fortune privée de la recourante, le partage successoral ayant provoqué, le cas échéant, la réalisation systématique (cf. à cet égard, le récent ATF 148 II 299). Toutefois ce rattachement originaire à la fortune privée n'empêche aucunement un transfert ultérieur dans la fortune commerciale de la recourante. Or, dès lors que la parcelle est exploitée en lien avec l'activité indépendante du recourant depuis ce moment, le rattachement originaire dans la fortune privée de la recourante ne permet pas d'admettre qu'elle serait restée dans cette fortune. Bien au contraire, force est de constater en l'espèce que l'entier des rendements de cette parcelle sont commerciaux puisqu'elle n'est actuellement exploitée que pour ses vignes. Ainsi, il ne fait pas de doute que la parcelle initialement privée est aujourd'hui pleinement exploitée commercialement. En outre, si la recourante avait voulu conserver la parcelle dans sa fortune privée, elle aurait à tout le moins dû se comporter comme une propriétaire privée, et par conséquent exiger de l'exploitation indépendante de son mari qu'un loyer ou un fermage conforme au marché lui soit versé. Si, en effet, un loyer est exigé, l'immeuble devra plutôt être considéré comme privé car il est utilisé uniquement à des fins d'investissement par sa propriétaire et pour autant, bien entendu, que cette dernière n'exerce pas d'activité lucrative indépendante. En revanche, dès lors que la parcelle a été cédée pour un usage à titre gratuit, les époux forment une unité économique et l'immeuble ne peut plus être considéré comme un investissement de capital privé, mais est au contraire comme un immeuble participant à l'activité indépendante (cf. notamment arrêt TF 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.4.3). En l'espèce, en l'absence de loyer ou de fermage, la recourante a participé à l'activité indépendante de son mari en mettant à disposition de l'entreprise son immeuble ce qui a déclenché son rattachement à sa fortune commerciale, comme l'a retenu l'autorité intimée. Dans ce sens, la Cour ne peut suivre les recourants lorsqu'ils indiquent que la recourante ne participe pas à l'exploitation viticole. La mise à disposition gratuite de l'immeuble pour l'exploitation indépendante permet d'admettre cette participation, étant rappelé que l'activité indépendante peut être uniquement accessoire (cf. supra consid. 5). En cédant l'usage de l'immeuble à titre gratuit, elle encourt au surplus un risque entrepreneurial conjointement avec son époux, risque qui n'existerait pas – ou à tout le moins pas dans la même mesure – si elle avait conclu un

contrat de bail, qui lui aurait garanti contractuellement un loyer ou un fermage. Le fait que le versement d'un loyer ait éventuellement consisté dans une opération neutre sur le plan fiscal, ne change rien à ce qui précède. Non seulement, selon les situations, le versement d'un loyer pourrait modifier les répartitions intercantoniales et intercommunales, mais surtout il aurait modifié le résultat de l'activité lucrative indépendante du recourant. Quoiqu'il en soit, l'éventuelle neutralité fiscale de l'opération ne modifie pas le raisonnement qui précède. A cela s'ajoute aussi que les recourants eux-mêmes ont déclaré cet immeuble comme appartenant à leur fortune commerciale. Si, certes, il ne s'agit que d'un indice dans le cadre d'une appréciation globale, il n'en reste pas moins qu'avec les autres éléments, l'immeuble en cause semble devoir être rattaché à la fortune commerciale de la recourante.

c) Contre cette solution, les recourants avancent une fonction technique et économique de l'immeuble qui le relierait à leur fortune privée. Ils estiment en effet que la parcelle est sise en zone d'habitation et qu'elle ressort sous l'angle du droit fédéral à une zone à bâtir. La recourante aurait d'ailleurs conçu un projet de construction sur la parcelle qui aurait été refusé par la Municipalité de *****. En outre, le ratio entre les gains économiques et le temps investi serait tel que la fonction économique de l'immeuble ne pourrait pas être commerciale. Or, on ne peut suivre les recourants dans cette argumentation. La fonction technique à laquelle se réfère la jurisprudence correspond à la fonction actuelle d'un immeuble et pas à celle issue de l'intention subjective de son propriétaire dans le futur. En l'espèce, le terrain est bel et bien utilisé actuellement pour la culture viticole par les recourants, plus spécifiquement par le mari de la recourante. Le fait qu'il soit colloqué en zone à bâtir ou en zone réservée, ne change rien à ce qui précède. Ce n'est que si la parcelle pouvait être qualifiée d'agricole ou de sylvicole au sens de la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR; RS 211.412.11) que le traitement fiscal aurait été modifié (ATF 138 II 32; cf. Circulaire AFC n° 38/2013: Vente de terrains par des agriculteurs - Imposition des bénéfices en capital résultant de l'aliénation d'immeubles sis en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale d'agriculteurs). Or, il n'est pas litigieux en l'espèce que la collocation actuelle de la parcelle n° *****, non soumise à la LDFR, exclut la qualification d'immeuble agricole ou sylvicole. En d'autres termes, la fonction technique actuelle de l'immeuble consiste dans l'exploitation de la vigne et il n'est pas déterminant que dans le futur l'affectation de la parcelle soit modifiée notamment si les recourants y construisent une maison d'habitation. Comme le souligne la jurisprudence rappelée ci-dessus, le critère déterminant consiste bien dans le fait que l'immeuble serve effectivement à l'entreprise indépendante. Or, tel est incontestablement le cas en l'espèce puisqu'environ un quart de la production viticole du recourant provient de cet immeuble. Les recourants soutiennent encore que la possibilité de réaliser sur la parcelle litigieuse une construction d'habitation – sous entendue privée – devrait primer sur les infimes – toujours selon eux – revenus tirés de son exploitation viticole. Or, encore une fois, seule est déterminante l'affectation actuelle, respectivement l'affectation lors de la période fiscale 2018 ici litigieuse. Si, certes, le principe de prépondérance est applicable à l'affectation d'actifs alternants (cf. supra consid. 6), le calcul ne peut être effectuée qu'en fonction des rendements effectifs sur la parcelle et pas sur ceux hypothétiques et futurs. Il en va de même de l'argument des recourants selon lequel (Recours, p. 12), la parcelle "ne se prête pas à la viticulture sur le long terme", compte tenu de son emplacement hors du plan de protection de Lavaux et des objectifs de densification du Plan cantonal directeur. Le rattachement de la parcelle à la fortune commerciale de la recourante s'effectue en effet non pas en fonction d'une planification sur le long terme mais bien de son usage actuel et du fait qu'elle est

belle et bien exploitée dans le cadre de l'activité lucrative indépendante du recourant. La cour relève encore que, contrairement à ce que soutiennent les recourants (Recours, p. 15), l'acquisition de la parcelle n° ***** de la commune de ***** ne fonde pas la taxation litigieuse. Comme explicité ci-avant (consid. 5), cette acquisition permet de démontrer, avec d'autres indices, que le recourant exerce bien une activité lucrative indépendante et pas uniquement un hobby. C'est uniquement dans ce cadre que le rappel de cette acquisition est pertinent mais pas pour fonder le rattachement de la parcelle n° ***** – ici seule litigieuse. Sous cet angle non plus, la décision attaquée n'est pas critiquable. d) En résumé, l'exploitation effective de la parcelle litigieuse dans le cadre de l'activité indépendante du recourant, sa mise à disposition gratuite par la recourante de même que ses fonctions technique et économique conduisent à la rattacher à la fortune commerciale de la recourante. La décision de l'autorité intimée n'est ainsi pas critiquable et les griefs des recourants ne peuvent qu'être rejetés, sans qu'il ne soit nécessaire de mettre en œuvre les mesures d'instructions requises par les recourants. On ne voit en effet pas ce qu'une inspection locale sur la parcelle n° ***** permettrait d'établir qui ne ressortirait pas du dossier et qui serait pertinent pour l'analyse de sa nature commerciale ou privée. Dans de telles circonstances, il convient de renoncer, par appréciation anticipée des moyens de preuve, aux mesures requises, la Cour s'estimant suffisamment renseignée sur la base des pièces du dossier pour statuer en toute connaissance de cause. Compte tenu de ce qui précède, il n'est pas nécessaire de déterminer si le versement de 200'000 fr. constitue un rendement d'exploitation ou un bénéfice en capital, puisque tous deux sont imposables dans le cadre de la fortune commerciale. La mise en œuvre d'une expertise supposée établir l'atteinte essentielle à la substance de la parcelle n°***** ne se justifie dès lors pas. En outre, et à juste titre, les recourants ne critiquent pas la détermination de l'assiette imposable dans le cas d'espèce.

E. 7

Le recours doit ainsi être intégralement rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge des recourants, qui succombent (art. 49 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55 LPA-VD).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.